

658.1511
8413
p el

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP
KINERJA MANAJERIAL : BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI
SEBAGAI VARIABEL MODERATING**

(Studi pada Rumah Sakit Pemerintah Pusat berstatus PERJAN)

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
memperoleh derajat S – 2 Magister Akuntansi



Diajukan oleh :

Nama : SUBUR
NIM : C4 C001303

Kepada
Program Studi Magister Akuntansi
Program Pasca Sarjana
Universitas Diponegoro
Tahun 2004

Tesis Berjudul

PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL : BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING (Studi pada Rumah Sakit Pemerintah Pusat berstatus PERJAN)

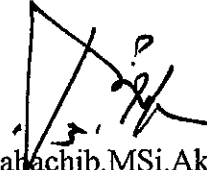

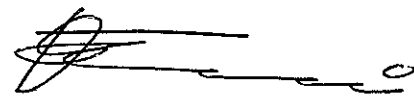
Yang dipersiapkan dan disusun oleh :

Nama : SUBUR

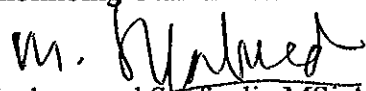
NIM : C4 C001303

Yang telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 26 Maret 2004
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Dewan Penguji

 <u>Dr. H.M. Chahachib, MSi. Akt</u> NIP. 130 810 122	 <u>Dra. Indira Januari, MSi. Akt</u> NIP. 131 991 449	 <u>Dr. Noor Hamid Ustadi, Msi. Akt</u> NIP. 131 875 454
---	--	--

Pembimbing Utama/Ketua

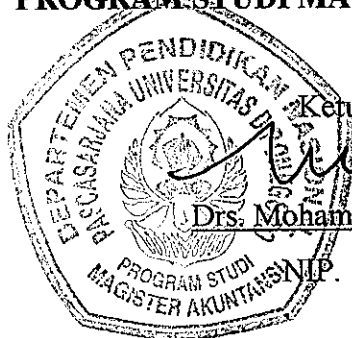

Drs. Mochammad Syafrudin, MSi. Akt
NIP. 131 764 486

Pembimbing/Anggota

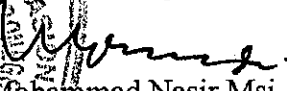

Drs. M. Kholiq Mahfud, MSi. Akt
NIP. 131 458 542

Semarang, 26 Maret 2004

**UNIVERSITAS DIPONEGORO PROGRAM PASCA SARJANA
PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI**



Ketua Program


Drs. Mohammad Nasir, Msi. Akt
NIP. 131 875 458



PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini, menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil saya sendiri yang belum pernah dipublikasikan, untuk mendapatkan gelar pada program Magister Sains Akuntansi ini, kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka. Karya ini adalah milik saya, karena ini pertanggungjawabannya sepenuhnya berada di pundak saya.

Semarang, 26 Maret 2004

SUBUR

MOTTO:

- Perkataan yang baik dan pemberian maaf lebih baik daripada sedekah yang diiringi dengan sesuatu yang menyakitkan (Perasaan sipenerima) Allah Maha Kaya lagi Maha Penyantun. (Q.S. Al-Baqarah : 263)
- Sesungguhnya sesudah kesulitan ada kemudahan (Q.S. Al-Insyirah Ayat.6).

Kupersembahkan Untuk :

Yang tercinta ayahanda dan ibunda
serta istriku dan anak-anaku

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP
KINERJA MANAJERIAL: BUDAYA ORGANISASI DAN MOTIVASI SEBAGAI
VARIABEL MODERATING
(Studi Pada Rumah Sakit Pemerintah Pusat Berstatus PERJAN)**

Subur

ABSTRAK

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu (Tjahjaning Poerwati, 2001) yang menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan menguji budaya organisasi dan motivasi yang berfungsi sebagai variabel moderating.

Sampel penelitian dipilih dengan menggunakan metode *nonrandomly probability sampling*, dengan responden yang berbeda dari penelitian terdahulu, yaitu 123 manajer/ kepala bagian dari rumah sakit pemerintah yang berstatus PERJAN di Indonesia yang memberikan hasil yang berbeda jika digunakan responden manajer dari perusahaan manufaktur. Data dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner melalui mail survey. Pengujian variabel kontinjensi (budaya organisasi dan motivasi) dengan menggunakan pendekatan yang sama dengan penelitian Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001) dan Tjahjaning Poerwati (2001), yaitu pendekatan residual. Pendekatan ini cocok untuk penelitian yang melibatkan lebih dari satu variabel moderating dibandingkan dengan pendekatan interaksi yang memiliki masalah *ekonometrik (multikolinieritas)*.

Hasil uji *non-reponse bias* menunjukkan kuesioner yang kembali tepat waktu tidak ada perbedaan jawaban dengan kuesioner yang kembali lewat batas waktu. Oleh karena itu, hasil penelitian ini dapat memberikan kesimpulan yang *general*.

Hasil penelitian ini menunjukkan dukungan pada penelitian yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial (Stedry, 1960, Bryan dan Locke, 1967). Selanjutnya, hasil penelitian ini mendukung hipotesis penelitian bahwa budaya organisasi berfungsi sebagai variabel moderating pada pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Hasil yang lain dalam penelitian ini menemukan bahwa motivasi tidak memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Kata-kata kunci: partisipasi penyusunan anggaran, budaya organisasi, motivasi, kinerja manajerial, teori kontinjensi, variabel moderating, pendekatan residual, Indonesia

UPT-PUSTAK-UNDIP

THE EFFECT OF BUDGET PARTICIPATION TOWARD MANAGERIAL PERFORMANCE: ORGANIZATION CULTURE AND MOTIVATION AS MODERATING VARIABLES (Study of Governmental Hospital as PERJAN)

Subur

ABSTRACT

The research is replicated of prior research (Tjahjaning Poerwati, 2001) that examined again the effect of budget participation toward managerial performance, by examining organization culture and motivation which serve as moderating variables.

The research samples selected using non-randomly probability sampling method, that different responden with prior research, were 123 managers of governmental hospital as PERJAN in Indonesian that showed different if used managers responden of manufacturing companies. The data were collected at questionnaire a cross mail survey. The test of contingency variables (organization culture and motivation) is used the same approach with Bambang Riyanto research (1995, 1997 and 2001) and Tjahjaning Poerwati (2001), that is residual approach. This approach is fit in research that included more than one moderating variables rather than interaction approach, which have econometric issues (multicollinierity).

The results of non-response bias test shows the questionnaires were returned on time, didn't differ from the questionnaire initial were beyond due date. The results of the research, however, could give the general conclusion.

The results of the research were support to research which showed that budget participation had not effect on managerial performance (Stedry, 1960, Bryan dan Locke, 1967). Furthermore, the findings supported the research hypothesis that organization culture as moderating variables on the effect of budget participation toward managerial performance. The other results of the research found that motivation doesn't moderate the effect of budget participation toward managerial performance.

Key words: Budget participation, organization culture, motivation, managerial performance, contingency theory, moderating variable, residual approach, Indonesian

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Dengan mengucapkan puji syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, karena atas berkat rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penyusunan tesis ini sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan pendidikan pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.

Selanjutnya penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada : Bapak Drs. Mohammad Nasir, Msi, Akt selaku Ketua Program Magister Akuntansi Pasca Sarjana Universitas Diponegoro. Ucapan terima kasih yang setinggi – tingginya penulis sampaikan juga kepada Drs. Mochammad Syafrudin, Msi, Akt, selaku Pembimbing Utama dan Drs. Kholiq Mahfud, Msi, Akt selaku Pembimbing anggota dalam penyelesaian tesis ini, serta Bapak dan Ibu dosen pada Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.

Ucapan terima kasih selanjutnya penulis sampaikan kepada Direktur Utama Rumah Sakit Dr. Kariadi Semarang, Bapak dr. Gatot Suharto, M.Kes. yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro. Juga kepada Direktur Keuangan, Ibu dr. Irma Binarso Mochtar, SpKK(K), MARS dan Direktur SDM, Bapak dr. HR. Rochmanadji Widajat, Sp .AK, MARS yang telah banyak membantu dalam menyelesaikan perkuliahan. Khususnya kepada Ibu Dra. Tjahyaning Poerwati, MSI, penulis sampaikan rasa terima kasih dan penghargaan yang setinggi – tingginya atas bantuan yang telah diberikan.


Selanjutnya penulis sampaikan ucapan terima kasih atas bimbingan dan do'a restu serta bantuan dari orang tua beserta mertua.

Ucapan terima kasih dan penghargaan yang setulus – tulusnya penulis sampaikan kepada istriku tercinta dan anak – anakku yang telah banyak berkorban dan dengan setia mendampingi dan membantu penulis menyelesaikan pendidikan.

Semoga semua bantuan yang telah diberikan kepada penulis mendapatkan ridlo dari Allah SWT dan diterima sebagai amal perbuatan yang ikhlas amin.

Semarang, 26 Maret 2004

Penulis



SUBUR

DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul	i
Halaman Pengesahan	ii
Halaman Pernyataan	iii
Halaman Motto / Persembahan	iv
Ringkasan / Abstract	v
Ringkasan Abstraksi	vi
Kata Pengantar	vii
Daftar Isi	ix
Daftar Tabel	xi
Daftar Gambar	xii
Daftar Lampiran	xiii
 BAB I. PENDAHULUAN	 1
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Rumusan Masalah	4
1.3. Tujuan Penelitian	5
1.4. Manfaat Penelitian	5
BAB II. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS	6
2.1. Fungsi Anggaran.....	6
2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran.....	6
2.3. Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajer	 7
2.4. Pendekatan Kontinjensi	8
2.5. Konsep Kesesuaian (<i>The Concept of Fit</i>)	10
2.6. Konsep Budaya Organisasi.....	11
2.7. Budaya Organisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran	 12
2.8. Motivasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran	 12
2.9. Penelitian Sebelumnya.....	14

BAB III. METODE PENELITIAN	16
3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel.....	17
3.2. Jenis dan Sumber Data.....	17
3.3. Definisi Operasional Variabel	18
3.4. Teknik Analisis.....	19
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	22
4.1. Deskripsi Responden	22
4.2. Uji Non – Response Bias (T-Test)	23
4.3. Statistik Deskriptif	25
4.4. Uji Kualitas Data	27
4.5. Uji Asumsi Klasik	28
4.5.1. Uji Multikolieritas	29
4.5.2. Uji Autokorelasi	30
4.5.3. Uji Heteroskedastisitas	30
4.5.4. Uji Normalitas	32
4.6. Pengujian Hipotesis 1	33
4.7. Pengujian Hipotesis 2	35
4.8. Pengujian Hipotesis 3	37
BAB V. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI	39
5.1. Kesimpulan	39
5.2. Keterbatasan	40
5.3. Implikasi	42
Daftar Pustaka	44
Lampiran – lampiran	48
Daftar Riwayat Hidup Penyusun	70

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 1. Ringkasan Hasil Penelitian	16
2. Definisi Operasional Variabel.....	18
3. Profil Responden.....	22
4. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian	26
5. Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas	28
6. Hasil Uji Multikolimeritas	29
7. Hasil Uji Autokorelasi	30
8. Hasil Uji Hipotesis 1	34
9. Hasil Uji Hipotesis 2	36
10. Hasil Uji Hipotesis 3	37

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1. Model Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran	14
2. Model Analisa	20
3. Hasil Uji Heterokedostisitas	31
4. Hasil Uji Normalitas	32
5. Grafik Hasil Uji Normalitas	33

DAFTAR LAMPIRAN

		Halaman
Lampiran	A. Kuesioner	48
	B. Uji Reabilitas.....	56
	C. Uji Validitas.....	63

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 6 tahun 2000 tentang Perusahaan Jawatan (PERJAN) dan Peraturan Pemerintah No. 116 s/d 128 tahun 2000 tentang Pendirian Rumah Sakit menjadi Perusahaan Jawatan (PERJAN), maka Direksi diwajibkan menyiapkan anggaran perusahaan yang merupakan penjabaran tahunan dari rencana jangka panjang dimana rencana jangka panjang dimaksudkan untuk mengantisipasi setiap perkembangan selama lima tahun. Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan berbagai komponen unit kerja di dalam Rumah Sakit sangat diperlukan, dapat dilakukan melalui metode campuran yaitu gabungan dari Top Down dan Bottom Up.

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial merupakan topik yang penting, karena anggaran yang merupakan rencana keuangan perusahaan dalam periode yang akan datang, mempunyai fungsi sebagai pedoman yang digunakan untuk menilai kinerja individu dalam organisasi (Schiff and Lewin 1970). Anggaran juga berperan sebagai alat untuk memotivasi kinerja anggota organisasi (Chow dkk. 1988).

Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan kinerja manajerial. Namun demikian, penelitian mengenai partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dan pengaruhnya terhadap kinerja manajerial merupakan salah satu bidang penelitian yang banyak

mengalami perdebatan dalam literatur Akuntansi Perilaku (*Behavioral Accounting*) selama empat dasawarsa terakhir (Slamet Riyadi 1998), sehingga banyak menarik minat para peneliti untuk melakukan penelitian lebih lanjut terhadap hubungan tersebut (Argyris 1952, Milani 1975, Kenis 1979, Brownell 1981 dan 1982b, Brownell dan McInnes 1986, Nur Indriantoro 1993, Bambang Supomo 1998, Tjahjaning Poerwati 2001). Oleh karena itu, penelitian yang menguji efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial menjadi salah satu topik yang menarik dalam penelitian-penelitian bidang akuntansi manajemen (Lukka 1988, Bambang Supomo 1998). Hal itu menjadi alasan dalam penelitian ini untuk memilih kembali topik tersebut, pada perusahaan jasa yaitu jasa Rumah Sakit Pemerintah Pusat yang berstatus PERJAN. Disamping itu penelitian untuk perusahaan jasa masih jarang dilakukan.

Penelitian Bambang Supomo (1998) yang menggunakan sampel sejumlah manajer dalam perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta, menemukan pengaruh partisipasi dalam proses penyusunan anggaran yang tidak signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial. Temuan tersebut memberikan dorongan dilakukannya penelitian ini dengan menguji kembali efektivitas partisipasi penyusunan anggaran untuk melihat konsistensinya dengan penelitian-penelitian sebelumnya dengan jumlah sampel yang berbeda pada jenis perusahaan yang berbeda pula.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu (Tjahjaning Poerwati, 2001) yang menggunakan sampel sejumlah manajer perusahaan manufaktur, menemukan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak mempunyai

pengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial. Hasil penelitian dengan sampel perusahaan manufaktur kemungkinan akan menunjukkan hasil yang berbeda jika diterapkan pada perusahaan jasa yaitu jasa Rumah Sakit Pemerintah. Penelitian terdahulu lebih terfokus pada organisasi/perusahaan yang berorientasi mencari laba/keuntungan.

Sedangkan penelitian ini dilakukan di organisasi/perusahaan yang berorientasi tidak mencari laba/keuntungan. Partisipasi penyusunan anggaran tidak hanya diterapkan di organisasi/perusahaan yang berorientasi mencari laba/keuntungan, tetapi dapat juga diterapkan pada organisasi/perusahaan yang berorientasi tidak mencari laba/keuntungan. Maka dengan asumsi tersebut, penelitian ini dilakukan pada organisasi/perusahaan jasa, yaitu jasa Rumah Sakit Pemerintah pusat yang berstatus Perusahaan Jawatan (PERJAN). Sampel penelitian ini adalah manajer (kepala divisi) dan kepala bagian pada masing-masing Rumah Sakit Pemerintah pusat yang berstatus PERJAN.

Govindarajan (1985) menyatakan bahwa untuk menyelesaikan pertentangan dan perbedaan berbagai penelitian tersebut, dapat digunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) yang mengevaluasi berbagai faktor kondisional atau variabel yang dapat mempengaruhi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Brownell (1982a) yang melakukan telaah terhadap berbagai hasil penelitian mengenai faktor-faktor moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial, mengkategorikan faktor-faktor kondisional tersebut yaitu: budaya, organisasi, antar individual dan individual, serta menyarankan untuk melakukan pengujian terhadap struktur dan budaya organisasi

sebagai variabel moderating yang mempunyai kemungkinan mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Dasar pendekatan kontinjensi adalah bahwa tidak ada rancangan atau sistem akuntansi manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi organisasi namun sebuah sistem akuntansi manajemen tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi tertentu. Dengan kata lain, pendekatan kontinjensi menyatakan bahwa sistem akuntansi manajemen akan efektif bila kondisi organisasi konsisten atau sesuai dengan sistem.

Berkaitan dengan variabel budaya, penelitian Frucot dan Shearon (1991), Bambang Supomo (1998) dan Tjahjaning Poerwati (2001) menemukan pengaruh dimensi budaya sebagai variabel moderating terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

Berkaitan dengan variabel motivasi, hasil penelitian Mia (1988) menunjukkan bahwa motivasi sebagai variabel moderating mempengaruhi secara signifikan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut di atas, bahwa terdapat ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu dan kelemahan dalam pengujian pendekatan interaksi serta kemungkinan penerapan partisipasi penyusunan anggaran pada perusahaan jasa, maka permasalahan pada penelitian ini dapat diidentifikasi dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut :

1. Apakah partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial.
2. Apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi akan mempengaruhi kinerja manajerial.
3. Apakah tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi akan mempengaruhi kinerja manajerial.

1.3. Tujuan Penelitian

Bertolak dari permasalahan yang ada, maka tujuan dari penelitian ini meliputi :

1. Menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.
2. Menguji tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi terhadap peningkatan kinerja manajerial.
3. Menguji tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi terhadap kinerja manajerial.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori akuntansi manajemen. Temuan penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis dan bermanfaat untuk organisasi dalam rangka penciptaan efektivitas organisasi, khususnya pemahaman melalui proses sosialisasi akan pentingnya pengaruh budaya organisasi dan motivasi terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1. Fungsi Anggaran

Penyusunan Anggaran merupakan kegiatan yang penting dalam suatu perusahaan. Peran anggaran yang paling penting adalah sebagai alat utama bagi perusahaan untuk perencanaan dan pengendalian (Cherrington DJ. dan Cherrington J.O. 1973). Pengendalian dalam anggaran meliputi pengarahan atau pengaturan orang-orang (*direction of people*) dalam organisasi (Hanson 1966).

Schiff dan Lewin (1970) menyatakan bahwa anggaran berfungsi sebagai perencanaan dan sebagai kriteria atau pedoman untuk menilai kinerja. Anggaran juga menjadi alat untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi (Chow dkk. 1988). Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak terhadap efektifitas kinerja melalui sikap dan perilaku anggota organisasi dalam pencapaian tujuan dan target perusahaan (Argyris 1952, Hanson 1966, Milani 1975).

2.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran (*Budget Participation*)

Menurut Brownell (1982a), partisipasi penyusunan anggaran yaitu suatu proses partisipasi individu akan dievaluasi, dan mungkin diberi penghargaan berdasarkan prestasi mereka pada sasaran (target) yang dianggarkan dimana mereka terlibat dalam proses tersebut dan mempunyai pengaruh pada penentuan target tersebut.

Pengertian partisipasi penyusunan anggaran secara lebih terperinci disampaikan oleh Milani (1975) yaitu :

1. Seberapa jauh anggaran dipengaruhi oleh keterlibatan para manajer.
2. Alasan-alasan para atasan pada waktu anggaran dalam proses revisi.
3. Frekuensi menyatakan inisiatif, memberikan usulan dan atau pendapat tentang anggaran kepada atasan tanpa diminta.
4. Seberapa jauh manajer merasa mempunyai pengaruh dalam anggaran final.
5. Kepentingan manajer dalam kontribusinya pada anggaran.
6. Frekuensi anggaran didiskusikan oleh para atasan pada waktu anggaran disusun.

Kesimpulan yang ingin disampaikan Milani dalam penelitiannya adalah bahwa faktor utama yang membedakan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan nonpartisipasi penyusunan anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran.

Brownell dan McInnes (1986) dan Dunk, A.S. (1990) mengemukakan bahwa perhatian terhadap aspirasi bawahan akan lebih memungkinkan bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang dapat mereka capai. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan motivasi dalam mencapai tujuan dan target yang telah ditetapkan dalam anggaran (Becker, S dan D. Green 1962, Hofstede 1968).

2.3. Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dan peran

anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat. Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran pada kinerja manajerial merupakan topik yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen Lukka, K (1988). Brownell (1982b) mengemukakan menariknya topik tersebut dengan dua alasan, yaitu :

1. Umumnya partisipasi dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi.
2. Berbagai hasil penelitian yang menguji kedua variabel itu memberikan hasil yang tidak konsisten (saling bertentangan).

Berdasarkan hasil penelitian Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986), Bambang Riyanto (1995) dan Bambang Supomo (1998), seperti yang telah dikemukakan di muka, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Terdapat pengaruh tingkat partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial

2.4. Pendekatan Kontinjensi

Hasil temuan dalam penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial menunjukkan adanya ketidakkonsistenan. Govindarajan, V (1985) menyarankan bahwa untuk menyelesaikan pertentangan dari berbagai hasil penelitian tersebut dengan menggunakan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*).

Pendekatan kontinjensi memungkinkan variabel-variabel lain menjadi factor moderating atau intervening yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial (Brownell 1982a, Murray 1990, Shield dan Young 1993). Menurut Murray (1990), faktor moderating adalah faktor atau variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel, sedangkan faktor intervening adalah faktor atau variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lainnya.

Berdasarkan saran Brownell (1982a), bahwa variabel struktur organisasi dan budaya perlu dievaluasi sebagai faktor yang mungkin mempunyai pengaruh moderating terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja manajerial, Gul, F.A., 1991 melakukan penelitian yang menguji pengaruh moderating variabel struktur organisasi.

Bambang Riyanto (1995) memperkenalkan sebuah pendekatan baru untuk menguji hipotesis, berbeda dengan pendekatan yang digunakan oleh Gul dan Chia (1994) menerapkan pendekatan interaksi, sebuah pendekatan yang secara luas telah diterapkan dalam literature akuntansi manajemen. Sedangkan Bambang Riyanto (1995) menerapkan sistem pendekatan kesesuaian untuk mengembangkan hipotesis.

Saran yang dikemukakan Bambang Supomo (1998) seperti yang dikemukakan sebelumnya, mendorong penelitian ini untuk menguji kembali pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial dengan memfokuskan pada faktor budaya organisasi dan faktor motivasi (Mia 1988) sebagai variabel moderating.

2.5. Konsep Kesesuaian (*The Concepts of Fit*)

Ada beberapa pendekatan untuk mendefinisikan konsep kesesuaian dalam literature strategi yaitu pendekatan seleksi, pendekatan interaksi dan pendekatan sistem (Van de Ven dan R. Drazin 1985). Dalam pendekatan seleksi, tidak membahas implikasi kinerja dari sebuah sistem. Pendekatan itu merupakan konsep kesesuaian paling awal yang dikemukakan dalam literature. Pendekatan menentukan konsep kesesuaian dalam hal hubungan antara variabel kondisional dan model faktor kontingen. Maka, fokus utama penelitian adalah mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu.

Kesesuaian didefinisikan sebagai interaksi antara pasangan faktor sistem kondisional pada kinerja (Van de Ven dan R. Drazin 1985). Seperti diindikasikan dalam pembahasan sebelumnya, bahwa kebanyakan penelitian akuntansi manajemen menerapkan pendekatan ini. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kondisional yang menentukan atau mempengaruhi dampak dari sebuah sistem (partisipasi) pada kinerja. Sedangkan pendekatan sistem, adalah konsep kesesuaian paling akhir yang dikembangkan dalam literature. Kesesuaian didefinisikan dalam hal tingkat konsistensi yaitu konsistensi internal dari banyak kontinjensi, struktur dan karakteristik kinerja (Van de Ven dan R. Drazin 1985 : 335). Maka efektivitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauh mana faktor-faktor kondisional memenuhi prasyarat kondisional dari sistem, semakin konsisten faktor kondisional dengan sistem, semakin efektif sistem itu dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan para peneliti strategi untuk mengkaji banyak dampak dari faktor kondisional pada hubungan antara sebuah sistem (partisipasi) dan kinerja

(Govindarajan, V 1985, Roth dkk 1991, Bambang Riyanto 1995, 1997 dan 2001). Dari kemungkinan pengkajian banyak dampak dari faktor kondisional pada hubungan partisipasi dan kinerja tersebut, mendorong dilakukannya penelitian ini yang menguji dampak atau tingkat konsistensi (kesesuaian) dari faktor kondisional yaitu budaya organisasi dan motivasi pada pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

2.6. Konsep Budaya Organisasi

Menurut Kotter, J.P. dan Heskett, J.L (1992), budaya organisasi dicerminkan pada nilai-nilai dan pada praktek-praktek organisasi yang membedakan kelompok organisasi yang satu dengan yang lainnya. Menurut Hofstede G (1968, hal. 4-5), budaya merupakan keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan dari suatu kelompok social, yang membedakan dengan kelompok social yang lain. Keseluruhan pola tersebut disebut *The collective mental programming atau software of mind* (Hofstede 1968). Budaya atau mental program suatu kelompok terbentuk oleh lingkungan sosial, yaitu : Negara, daerah, tempat kerja, sekolah dan rumah tangga serta kejadian-kejadian yang dialami dalam kehidupan para anggota kelompok yang bersangkutan. Budaya merupakan norma-norma dan nilai-nilai yang mengarahkan perilaku anggota organisasi (Luthans 1998).

Menurut Hofstede (1968), budaya dapat diklasifikasikan ke dalam berbagai tingkat, yaitu : nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, perusahaan/organisasi. Pada tingkat organisasi, budaya merupakan serangkaian asumsi-asumsi, keyakinan-keyakinan (*belief*), nilai-nilai dan persepsi dari para anggota kelompok organisasi

mempengaruhi dan membentuk sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan (Schein 1986, Hofstede 1968, Sackmann 1992, Meschi dan Roger 1995). Menurut Gordon (1991) dan Hofstede (1968), perbedaan budaya organisasi dapat dianalisis pada tingkat unit organisasi, demikian juga tipe budaya dalam perusahaan dapat berbeda-beda antar divisi, departemen atau bagian satu dengan yang lain dalam suatu organisasi (Schein 1986, Hood dan Koberg 1991).

2.7. Budaya Organisasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran

Menurut Holmes dan Marsden (1996), budaya perusahaan atau organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasi. Berdasarkan hasil penelitian yang berkaitan dengan budaya, seperti telah dikemukakan sebelumnya, ditentukan bahwa dimensi budaya mempunyai pengaruh terhadap partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial.

Rumusan hipotesis yang menyatakan tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi dalam peningkatan kinerja manajerial, yang akan diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H2 : Terdapat pengaruh kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi, dengan kinerja manajerial.

2.8. Motivasi dan Partisipasi Penyusunan Anggaran

Penyusunan anggaran merupakan suatu alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kerja, dan motivasi (Kenis 1979).

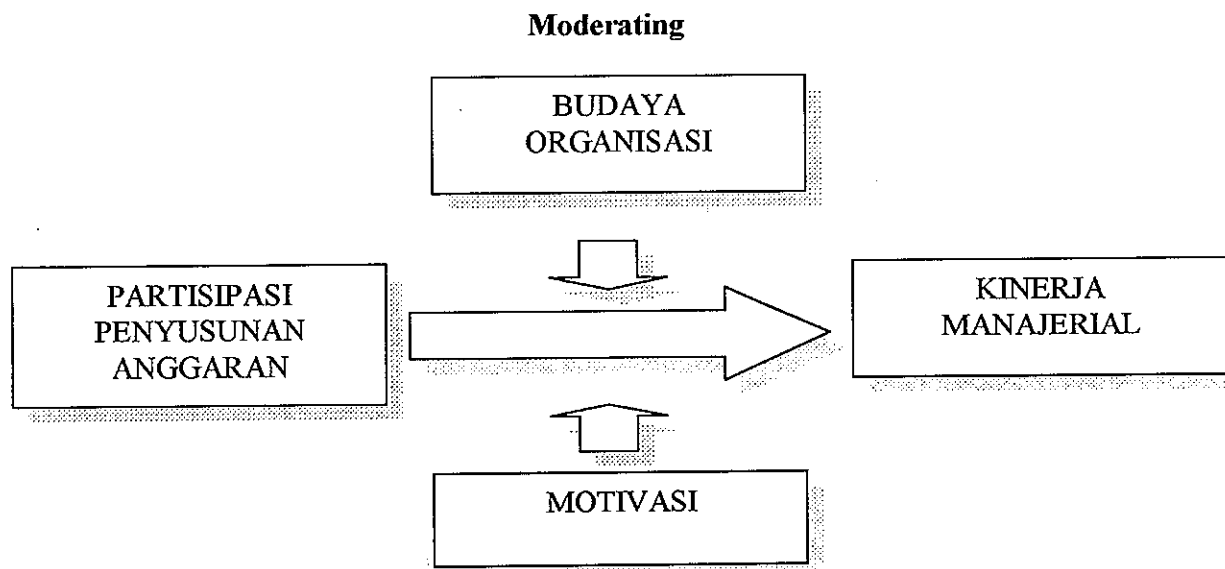
Penelitian Mia (1988) menunjukkan hasil bahwa motivasi secara signifikan berfungsi sebagai variabel moderating yang mempengaruhi partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh motivasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran apabila individu memiliki motivasi tinggi dan rendah dalam penyusunan anggaran. Individu yang memiliki motivasi tinggi akan berpengaruh secara signifikan dan mempunyai hubungan positif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, dan demikian pula sebaliknya jika motivasi rendah.

Berdasarkan temuan-temuan penelitian tersebut, penelitian ini menguji pengaruh motivasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, dengan rumusan hipotesis sebagai berikut :

H3 : Terdapat pengaruh kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja yang dimiliki manajer, dengan kinerja manajerial.

Berdasarkan hipotesis variabel-variabel penelitian seperti yang diajukan diatas, maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 1.**Model Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja****Manajerial : Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel****2.9. Penelitian Sebelumnya**

Hasil penelitian Schuler dan Kim (1976), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Nur Indriantoro (1993) menemukan bahwa ada pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Sedangkan hasil penelitian Milani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) dan Bambang Riyanto (1997) menunjukkan hubungan yang tidak signifikan. Demikian juga hasil penelitian Bambang Supomo (1998) dan Tjahjaning Poerwati (2001) menemukan pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Bahkan Stedry (1960) dan Bryan dan Locke

(1967) menemukan pengaruh yang bertolak belakang atau negatif antara kedua variabel tersebut.

Penelitian Brownell (1982b) yang menggunakan instrument Milani (1975) untuk mengukur partisipasi dalam penyusunan anggaran dan instrumen Mahoney, T.A. dan S.J. Carrol (1963) untuk mengukur kinerja manajerial, menemukan pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi dengan kinerja manajerial.

Sedangkan penelitian Bambang Supomo (1998) dengan mengirimkan kuesioner kepada 500 orang manajer departemen fungsional dari 100 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta dan mendapatkan 79 jawaban dari responden menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh secara langsung terhadap kinerja manajerial.

Penelitian terdahulu mengenai hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi menunjukkan pengaruh positif (Hofstede 1968, Searfoss dan Monczka 1973, Kenis 1979, Merchant 1981, Brownell dan McInnes 1986).

Penelitian Brownell dan McInnes (1986) menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial dengan motivasi sebagai variabel intervening, menunjukkan bahwa motivasi secara signifikan tidak berfungsi sebagai variabel intervening. Temuan tersebut sesuai dengan hasil penelitian Slamet Riyadi (1998).

Tabel 1
Ringkasan Hasil Penelitian Terdahulu

No	Tahun	Nama	Alat Analisis	Hasil Penelitian	Judul artikel
1	1960	Stedry	Regresi / Interaksi	Menemukan pengaruh yang bertolak belakang antara kedua variabel tersebut (partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial)	Budget control and cost behavior
2	1967	Bryan and Locke	Regresi / Interaksi	Pengaruh yang negatif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial	Goal setting as a means of increasing motivation and managerial performance
3	1979	Kenis	Regresi / Interaksi	Hubungan yang positif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan motivasi dan kinerja manajer	Effect of budgetary goal characteristic on managerial attitudes and performance
4	1986	Brownell dan Innes	Regresi / Interaksi	Menemukan pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial	Budgetary participation motivation and managerial performance
5	1993	Nur Indriantoro	Regresi / Interaksi	Ada pengaruh positif antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial	The effect of participative budgeting on job performance and job satisfaction with locus of control and cultural dimensions lexington as moderating variabel
6	1997	Bambang Riyanto	Regresi / Residual	Bahwa partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial mempunyai hubungan yang tidak signifikan	Strategic uncertainty management accounting and performance an empirical investigation of A contingency theory at the firm level
7	1998	Bambang Supomo	Regresi / Interaksi	Menemukan pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial	Pengaruh struktur dan budaya organisasi terhadap efektifitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial studi empiris pada perusahaan manufaktur di Indonesia
8	2001	Tjahjaning Poerwati	Regresi / Residual	Menemukan pengaruh secara tidak langsung antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial	Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial: budaya organisasi dan motivasi sebagai variabel moderating.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Pengumpulan data dilakukan dengan mengirimkan kuesioner kepada manajer dan kepala bagian pada masing-masing PERJAN, Rumah Sakit Pemerintah Pusat seluruh Indonesia melalui pos surat. Demikian pula pengembaliannya dengan dibantu melalui telpon, agar pengembaliannya bisa lebih cepat / tepat waktu.

Populasi dalam penelitian ini adalah Rumah Sakit Pemerintah pusat yang sudah berstatus PERJAN dan tercatat di Depkes RI, bukan Rumah Sakit Pemerintah daerah. Sampel diambil dengan menggunakan metode *purposive sampling* yaitu metode pengambilan sampel yang dilakukan sesuai dengan tujuan penelitian yang ditetapkan.

Sampel ditentukan dengan syarat sebagai berikut :

- a. Rumah Sakit tersebut telah ditetapkan menjadi PERJAN berdasarkan PP No. 6 tahun 2000 tentang Perusahaan Jawatan dan PP No. 116 s/d 128 tahun 2000 tentang pendirian Rumah Sakit menjadi Perusahaan Jawatan (PERJAN).
- b. Rumah Sakit tersebut adalah Rumah Sakit Pemerintah pusat di bawah Departemen Kesehatan RI bukan Pemerintah daerah.
- c. Laporan keuangan akhir tahun 2002 telah diaudit BPKP.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Data untuk penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dari beberapa Rumah Sakit Pemerintah pusat yang sudah menjadi PERJAN (Perusahaan Jawatan) di seluruh Indonesia sebanyak 13 Rumah Sakit dengan jumlah responden yang

diambil sebanyak 260 orang, yaitu manajer dan kepala bagian pada masing-masing Rumah Sakit yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran, masing-masing Rumah Sakit 20 orang dengan pertimbangan aspek pemerataan.

Penelitian-penelitian terdahulu lebih banyak dilakukan pada perusahaan-perusahaan manufaktur yang berorientasi mencari keuntungan. Sedangkan penelitian ini dilakukan di perusahaan/organisasi yang berorientasi tidak mencari keuntungan. Menurut peneliti bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak hanya di perusahaan/organisasi yang berorientasi mencari keuntungan tetapi dapat juga berlaku di perusahaan/organisasi yang berorientasi tidak mencari keuntungan. Maka dengan asumsi tersebut, penelitian ini dilakukan di perusahaan jasa yaitu Perusahaan Jawatan Rumah Sakit Pemerintah Pusat.

3.3. Definisi Operasional Variabel

Tabel 2
Definisi Operasional Variabel

No.	Variabel	Definisi	Dimensi
1	Partisipasi penyusunan anggaran	Tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Mia 1988)	Partisipasi manajer/kepala bagian dalam penyusunan anggaran Milani (1975), berisi 6 pertanyaan. Skala 1 s/d 7; 1 = partisipasi tinggi, 7 = partisipasi rendah
2	Budaya Organisasi	Nilai-nilai dan keyakinan (<i>belief</i>) yang dimiliki oleh para anggota organisasi, yang dimanifestasikan dalam bentuk norma-norma perilaku para individu atau kelompok organisasi yang bersangkutan (Hofstede et al. 1990, Kotter dan Heskett 1992)	Perilaku manajer/kepala bagian dalam pembuatan keputusan, penghargaan pada orang yang mengerjakan tugas dan prestasi, penetapan perubahan-perubahan, petunjuk kerja jelas, kepedulian terhadap masyarakat sekitar dan masalah-masalah pribadi pegawai (Bambang Supomo 1998). Skala 1 s/d 5; 1 = budaya organisasi orientasi orang, 5 = budaya organisasi orientasi pekerjaan
3	Motivasi	Derajat sampai dimana individu berusaha melaksanakan tugasnya dengan baik (Mitchell 1982)	Usaha melaksanakan tugas dengan baik melalui pemberian bonus, kenaikan gaji, kesempatan pengembangan keahlian dan kemampuan dalam mempelajari hal baru, jaminan kerja (tidak di-PHK dan ada pensiun), promosi jabatan, kepuasan dengan hasil pekerjaan dan manfaat pekerjaan (Lawler dkk 1977), berisi: bagian I = 11 pertanyaan = apa yang diharapkan jika telah melakukan sesuatu dengan baik ($E \rightarrow P$) <i>expectency</i> ; bagian II = 11 pertanyaan = seberapa penting penghargaan yang diinginkan ($P \rightarrow O$) <i>expentency</i> ; bagian III = 3 pertanyaan harapan yang diinginkan jika bekerja keras (<i>Velence</i>). $E = Effort$, $P = Perpormance$, dan $O = Outcome$. Skala 1 s/d 7, 1 = motivasi rendah, 7 = motivasi tinggi.

4	Kinerja Manajerial	Kinerja manajer dalam kegiatan-kegiatan manajerial yang terdiri dari : perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan/supervise, pengaturan staff (staffing), negosiasi dan perwakilan/representasi.	Perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervise, pengaturan staff (<i>staffing</i>), negosiasi, dan representasi, serta satu pengukuran kinerja seorang manajer secara keseluruhan (Self Rating-Mahoney dkk.1963). Skala 1 s/d 3 = kinerja di bawah rata-rata, 4 s/d 6 = kinerja rata-rata, 7 s/d 9 = kinerja di atas rata-rata.
---	--------------------	--	--

3.4. Teknik Analisis

Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 adalah regresi berganda (*multiple regression*) dengan pendekatan interaksi. Model regresi berganda digunakan untuk menguji hubungan variabel independen dengan variabel dependen. Sedangkan untuk menguji hipotesis 2 dan 3 digunakan regresi berganda dengan pendekatan residual yang dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979) dalam Tjahyaning Poerwati (2001). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik atau konsistensi antara partisipasi penyusunan anggaran dan faktor-faktor kondisional. Kombinasi yang ada ini disajikan dalam regresi. Kesesuaian terbaik dari partisipasi penyusunan anggaran dan masing-masing faktor kondisional diperoleh dengan peregresian faktor kontingen pada partisipasi. Model tersebut disajikan dalam gambar 2 berikut ini:

Gambar 2
Model Analisis Data

$$Y = b_0 + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + b_4 [(X_1 X_2)] + b_5 [(X_1 X_3)] + e \dots\dots\dots(1)$$

Y = kinerja manajerial, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir

X₁ = partisipasi penyusunan anggaran, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir

X₂ = budaya organisasi, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir

X₃ = motivasi, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir

b₀ = Intercept, diukur berdasarkan hasil Unstandardized Coefficients (Constant)
dari hasil regresi X₁, X₂, X₃, X₁X₂, X₁X₃ secara keseluruhan

b_{1,2,3,4,5} = koefisien regresi, diukur berdasarkan hasil Unstandardized Coefficients (X₁), dari hasil regresi X₁, X₂, X₃, X₁X₂, X₁X₃ secara keseluruhan

e = Standar error: b₆[(X₁X₂X₃)]

$$X_1 = a + b_1 X_2 + e \qquad e = a + b_1 Y$$

$$DEV_2 = \sqrt{[X_2 - b_0 (b_1 * X_1)]^2} \dots\dots\dots(2)$$

$$X_1 = a + b_1 X_3 + e$$

$$DEV_3 = \sqrt{[X_3 - b_0 (b_1 * X_1)]^2} \dots\dots\dots (3)$$

a = konstanta (intercept)

DEV₂ = Nilai deviasi (simpangan/ketidaksesuaian) partisipasi penyusunan anggaran dengan factor kontinjen (budaya organisasi)

DEV₃ = Nilai deviasi (simpangan/ketidaksesuaian) partisipasi penyusunan anggaran dengan factor kontinjen (motivasi)

e = lack of fit residual

Kinerja manajerial merupakan variabel dependen dan dalam penelitian ini diprediksi dipengaruhi oleh variabel-variabel independen, yaitu: partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi dan tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner, untuk mengukur empat variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu: partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, budaya organisasi dan kinerja manajerial. Pembahasan akan dibagi dalam lima sub bab, yaitu: analisis data dengan uji *non-response bias*, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, uji asumsi klasik, uji hipotesis dan pembahasan.

4.1. Deskripsi Responden

Profil responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 3 berikut:

Tabel 3
PROFIL RESPONDEN (N=123)

	Jumlah (orang)	Persentase (%)
Manajer atau Kepala Bagian/Divisi setingkat Manajer :		
▪ Rawat Inap	11	8,9
▪ Rawat Jalan	11	8,9
▪ Gawat Darurat	11	8,9
▪ Laboratorium	11	8,9
▪ Radiodiagnostik	11	8,9
▪ Pemasaran	9	7,3
▪ Keuangan	11	8,9
▪ Akuntansi	11	8,9
▪ Rumah Tangga	10	8,9
▪ Personalia	10	8,1
▪ Lain-lain	17	8,1
Gender		
▪ Pria	62	50,4
▪ Wanita	61	49,6

Umur	2	1,6
▪ 25 – 30	5	4,1
▪ 31 – 35	116	94,3
▪ > 35		
▪ Kisaran 25-58 dan Rata-rata 48		
Pendidikan	4	3,3
▪ SLTA	8	6,5
▪ D3 / Akademi	77	60,9
▪ S1 / Sarjana	33	26,8
▪ S2 / Magister	1	0,8
▪ S3		
Lama bekerja di rumah sakit bersangkutan	6	4,9
▪ 1 – 5	14	11,4
▪ 6 – 10	103	83,7
▪ > 10		
▪ Kisaran 1-30 dan Rata-rata 18		
Lama jabatan di rumah sakit bersangkutan	105	85,4
▪ 1 – 5	13	10,6
▪ 6 – 10	5	4,1
▪ > 10		
▪ Kisaran 1-14 dan Rata-rata 1		
Jumlah Bawahan	51	41,5
▪ 1 – 50	20	16,3
▪ 51 – 100	52	42,3
▪ > 100		
▪ Kisaran 1-400 dan Rata-rata 40		

Sumber : Data Primer diolah , 2004

4.2 Uji Non-Response Bias (T-Test)

Pengujian non-response bias dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner (*non-response*) berbeda. Kemungkinan hal tersebut bisa terjadi yang akan berpengaruh pada hasil analisis data, yaitu hasil analisis data dengan *non-response* kemungkinan akan berbeda dengan hasil analisis data tanpa *non-response*. Ini akan menjadi masalah serius jika tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti

terhadap identitas individu yang tidak mengembalikan kuesionernya maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan jawabannya melewati batas waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response*.

Metode pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan jawaban dari kuesioner yang diterima ke dalam dua kelompok yaitu: (1) Kelompok awal (*early response*) adalah kuesioner yang diterima sejak awal tanggal 7 Desember 2003 hingga 15 Desember 2003 sebanyak 70 kuesioner, dan (2) Kelompok akhir (*late response*) adalah kelompok yang kuesionernya diterima satu minggu setelah tanggal 15 Desember 2003 sebanyak 53 kuesioner. Terdapat empat variabel yang diuji untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan yang signifikan jawaban yang diberikan responden dari kedua kelompok tersebut. Keempat variabel tersebut meliputi: partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, budaya organisasi dan kinerja manajerial. Pengujian keempat variabel dilakukan dengan *t-test* karena data berdistribusi normal. Dasar pengambilan keputusan dengan melihat taraf signifikansi $p > 0,05$. Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat signifikansi probabilitas di atas 0,05 yang artinya bahwa jawaban yang diberikan oleh kedua kelompok responden tersebut tidak ada perbedaan jawaban, sehingga data yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 123 kuesioner (*response*) mampu menjelaskan/mewakili kuesioner yang tidak kembali (*non-response*). Hasil uji *non-response bias* ditunjukkan dalam output SPSS berikut:

Hasil Output SPSS: Uji Non-Response Bias

Group Statistics

	DATANG	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PARTISIP	1	70	18,80	6,85	,82
	2	53	20,51	7,36	1,01
BUDAYA	1	70	22,90	5,50	,66
	2	53	24,26	4,10	,56
MOTIVASI	1	70	128,53	17,34	2,07
	2	53	127,87	17,87	2,45
KM	1	70	53,43	9,63	1,15
	2	53	50,30	11,02	1,51

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
PARTISIP	Equal variances assumed	1,123	,291	-1,327	121	,187	-1,71	1,29	-4,26	,84
	Equal variances not assumed			-1,314	107,663	,192	-1,71	1,30	-4,29	,87
BUDAYA	Equal variances assumed	2,756	,099	-1,514	121	,133	-1,36	,90	-3,15	,42
	Equal variances not assumed			-1,576	120,973	,118	-1,36	,87	-3,08	,35
MOTIVASI	Equal variances assumed	,053	,818	,206	121	,837	,66	3,20	-5,67	6,99
	Equal variances not assumed			,206	110,333	,837	,66	3,21	-5,71	7,03
KM	Equal variances assumed	,007	,934	1,675	121	,096	3,13	1,87	-,57	6,82
	Equal variances not assumed			1,644	103,452	,103	3,13	1,90	-,64	6,90

4.3. Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi penyusunan anggaran, motivasi, budaya organisasi dan kinerja manajerial) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi dalam tabel 4 berikut:

Tabel 4
STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Partisipasi	6 – 42	10 – 70	32,56	11,81
Budaya	8 – 40	10 – 43	29,48	6,19
Motivasi	25– 175	33– 69	50,95	7,31
Kinerja	9 – 72	17 – 83	57,88	11,52

Sumber : Data Primer diolah, 2004.

Berdasarkan tabel statistik deskriptif, untuk pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran, sebelum dilakukan analisis lebih lanjut, terlebih dahulu dilakukan proses pemberian kode ulang (*recode*) terhadap jawaban yang diberikan responden untuk menyesuaikan dengan variabel-variabel lainnya. Kisaran jawaban responden berkisar antara 10 - 70 dengan kisaran teoritis 6 – 42. Angka ini menunjukkan bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini, yang mempunyai partisipasi pada tingkat ekstrem yang rendah tetapi terdapat partisipasi pada tingkat ekstrem yang tinggi di atas kisaran teoritisnya. Nilai rata-rata 32,56 dan standar deviasi 11,81, ini berarti bahwa jawaban responden agak menyebar ke dalam enam kategori dan cenderung memiliki tingkat partisipasi yang relatif tinggi dalam penyusunan anggaran, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran teoritisnya.

Pada variabel budaya organisasi kisaran jawaban responden antara 10 – 43 dengan kisaran teoritis 8 – 40. Angka ini menunjukkan bahwa tidak ada budaya organisasi tempat bekerja responden yang berorientasi pada orang pada tingkat ekstrem yang rendah, tetapi terdapat budaya organisasi tempat bekerja responden yang berorientasi pada pekerjaan pada tingkat ekstrem yang tinggi di atas kisaran teoritisnya. Nilai rata-rata 29,48 dan standar deviasi 6,19.

Pada variabel motivasi, kisaran jawaban responden berkisar antara 33 – 69 dengan kisaran teoritis 25 – 175. Angka ini menunjukkan bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini, yang mempunyai nilai motivasi pada tingkat ekstrem yang rendah atau tinggi. Nilai rata-rata 50,95 dan standar deviasi 7,31 ini berarti bahwa manajer memiliki motivasi kerja yang relatif tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran teoritisnya.

Demikian pula pada variabel kinerja manajerial, kisaran jawaban responden antara 17 – 83 dengan kisaran teoritis 9 – 72 dengan nilai rata-rata 57,88 dan standar deviasi 11,52. Hal ini berarti bahwa tidak ada manajer yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrim (rendah), tetapi terdapat kinerja manajer pada tingkat ekstrem yang tinggi di atas kisaran teoritisnya.

4.4. Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier, 1996 dalam Supomo, 1998). Dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, dan (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam tabel 5 menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel

berada pada tingkat yang dapat diterima di atas 0,60 (Nunnally, 1978 dalam Riyadi, 1998). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Spearman's Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,1. (2-tailed)

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dirangkum dalam tabel 5 sebagai berikut :

Tabel 5
HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Spearman's Correlation</i>
Partisipasi	0,88	0,67 – 0,87**
Budaya	0,68	0,35 – 0,69**
Motivasi :		
(E □ P) <i>expectancy</i>	0,87	0,43 – 0,85**
(O □ P) <i>expectancy</i>	0,90	0,30 – 0,68**
Valensi	0,88	0,89 – 0,91**
Kinerja	0,91	0,66 – 0,79**

** Signifikan pada level 0,01

Sumber : Data Primer diolah, 2004.

4.5. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang akan digunakan dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Uji asumsi klasik

yang akan dilakukan adalah uji multikolinieritas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

4.5.1. Uji Multikolieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas (Imam Ghozali, 2001). Deteksi adanya multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan nilai *variance inflation factor* (VIF). Suatu model regresi yang bebas dari masalah multikolinearitas apabila mempunyai nilai *tolerance* kurang dari 0,1 dan nilai VIF lebih dari 10 (Imam Ghozali, 2001).

Tabel 6

Hasil output SPSS: Uji Multikolinieritas (VIF – Tolerance)

Coefficients ^a													
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for		Correlations			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1	(Constant)	51,754	9,823		5,269	,000	32,304	71,204					
	PARTISIP	-,221	,084	-,227	-2,632	,010	-,387	-,055	-,356	-,235	-,207	,838	1,194
	BUDAYA	-,387	,147	-,208	-2,627	,010	-,678	-,095	-,244	-,234	-,207	,991	1,009
	MOTIVASI	,485	,136	,308	3,563	,001	,216	,755	,419	,310	,281	,831	1,204

a. Dependent Variable: KM

Berdasarkan output SPSS, dalam model regresi nilai *tolerance* menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai yang kurang dari 0,1 (10 %) dan nilai VIF lebih dari 10%. Dengan demikian dari tiga cara pendeteksian tersebut menunjukkan bahwa model regresi bebas dari problem multikolinearitas.

4.5.2. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi terdapat korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya). Model regresi yang baik adalah model yang bebas dari autokorelasi. Dalam penelitian ini untuk mendeteksi adanya autokorelasi digunakan uji DW (Durbin Watson).

Tabel 7

Hasil output SPSS: Uji Autokorelasi

Model Summary										
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,511 ^a	,261	,242	10,03	,261	13,984	3	119	,000	1,819

a. Predictors: (Constant), MOTIVASI, BUDAYA, PARTISIP

b. Dependent Variable: KM

Hasil menunjukkan bahwa nilai DW sebesar 1,819. Angka ini diantara -2 sampai $+2$ yang berarti dalam penelitian ini tidak terdapat autokorelasi.

4.5.3. Uji Heteroskedastisitas

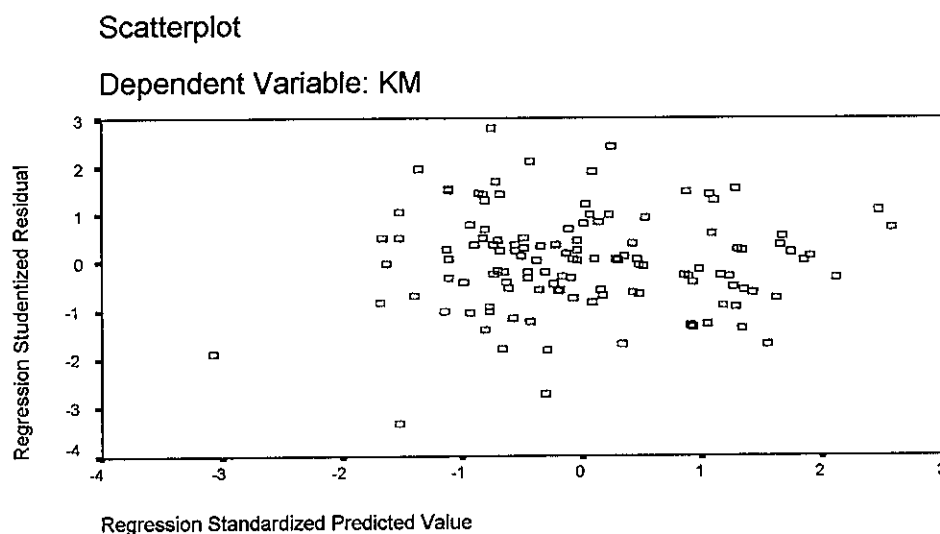
Uji heterokedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Heterokedastisitas akan memperlemah kemampuan prediksi suatu model regresi. Model regresi dikatakan baik apabila tidak terjadi heterokedastisitas (*Homokedastisitas*).

Untuk mendeteksi ada tidaknya heterokedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik Scatterplot antara SRESID dan

ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah residual ($Y \text{ prediksi} - Y \text{ sesungguhnya}$). Apabila pola pada grafik yang ditunjukkan dengan titik-titik membentuk suatu pola tertentu yang teratur maka telah terjadi heterokedastisitas dan sebaliknya apabila titik-titik pada grafik tidak membentuk suatu pola tertentu maka tidak terjadi heterokedastisitas.

Gambar 3

Hasil output SPSS: Uji Heterokedastisitas



Berdasarkan grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED, menunjukkan bahwa titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas serta tersebar baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi kinerja manajerial berdasarkan ketiga variabel independen (partisipasi, motivasi dan budaya organisasi).

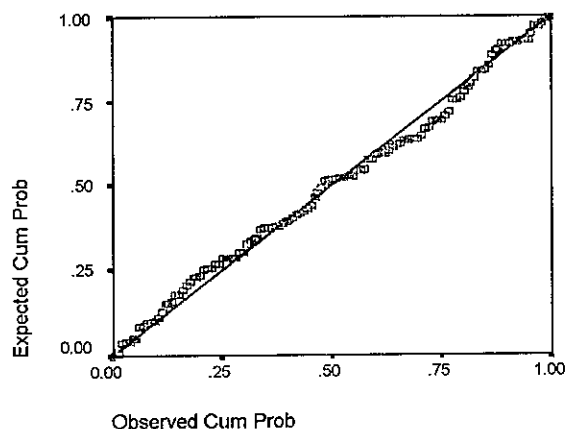
4.5.4. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah variabel terkait dan variabel bebas dalam model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Pengujian distribusi normal dilakukan dengan cara melihat histogram yang membandingkan data observasi dengan distribusi yang mendekati normal. Disamping itu digunakan *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data yang sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari data distribusi normal. Jika distribusi normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya.

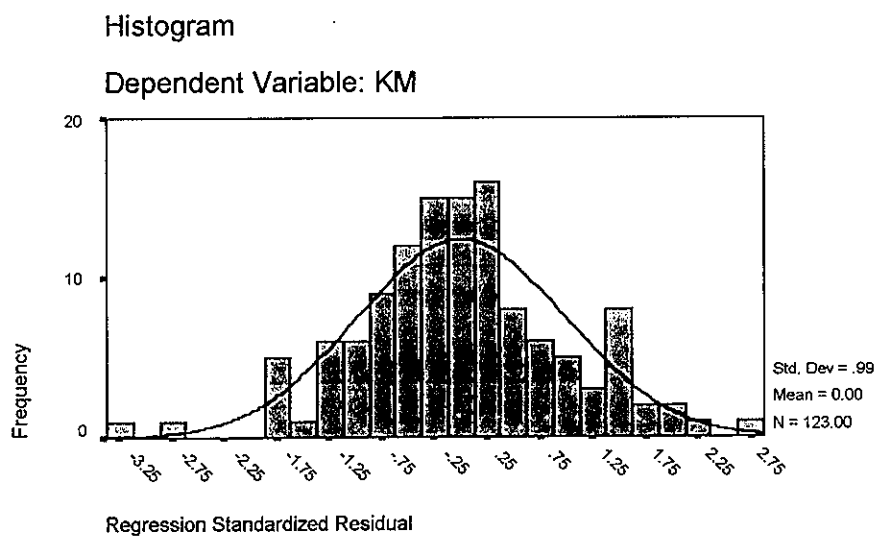
Gambar 4

Hasil Output SPSS: Uji Normalitas

Normal P-P Plot of Regression Standardized Res:
Dependent Variable: KM



Gambar 5
Grafik Hasil Uji Normalitas



Berdasarkan tampilan grafik histogram dan grafik normal plot dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar disekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. kedua grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

4.6. Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis 1, seperti yang dikemukakan dalam Bab II, menguji pengaruh langsung partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial yang dinyatakan sebagai berikut :

H1 : Terdapat pengaruh tingkat partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil pengujian tersebut disajikan dalam output SPSS berikut:

Tabel 8
Hasil Output SPSS: Uji Hipotesis 1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	,480 ^a	,230	,211	9,17	,230	11,874	3	119	,000

a. Predictors: (Constant), MOTIVASI, BUDAYA, PARTISIP

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2996,979	3	998,993	11,874	,000 ^a
	Residual	10012,208	119	84,136		
	Total	13009,187	122			

a. Predictors: (Constant), MOTIVASI, BUDAYA, PARTISIP

b. Dependent Variable: KM

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	52,821	9,018		5,857	,000
	PARTISIP	-,391	,126	-,268	-3,106	,002
	BUDAYA	-,454	,168	-,219	-2,708	,008
	MOTIVASI	,137	,051	,232	2,675	,009

a. Dependent Variable: KM

Sumber: Data Primer diolah, 2004.

Hasil analisis regresi secara keseluruhan menunjukkan besarnya adjusted R square yaitu sebesar 0,21 (21%), $F = 11,87$ dengan signifikansi $p \leq 0,05$, yang berarti tidak ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja manajerial) dengan semua prediktornya (variabel independen), yaitu: partisipasi penyusunan anggaran, budaya organisasi dan motivasi. Variasi perubahan kinerja manajerial dijelaskan oleh partisipasi penyusunan anggaran sebesar 21%, sisanya 79% dipengaruhi oleh faktor lain.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi sebesar $-0,268$ dengan tingkat signifikansi $p = 0,002$ ($p \leq 0,05$). Dengan demikian hasil penelitian ini menolak hipotesis 1 yang berarti bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil pengujian ini memberikan hasil yang hampir sama dengan hasil penelitian Stedry (1960), Bryan dan Locke (1967). Temuan ini dimungkinkan karena sampel yang digunakan dalam penelitian ini berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya yaitu menggunakan sampel manajer yang bekerja di perusahaan jasa yaitu jasa Rumah Sakit Pemerintah Pusat yang berorientasi tidak mencari laba/keuntungan, sedangkan penelitian-penelitian terdahulu lebih terfokus pada organisasi/perusahaan yang berorientasi mencari laba/keuntungan.

4.7. Pengujian Hipotesis 2

Penelitian ini dalam menguji hipotesis 2 dilakukan dengan menggunakan pendekatan residual, sesuai dengan yang digunakan dan disarankan oleh Tjahjaning Poerwati (2001). Analisis residual ingin menguji pengaruh deviasi (penyimpangan) dari suatu model. Fokusnya adalah ketidaksesuaian (lack of fit) yang dihasilkan dari deviasi hubungan linear antar variabel independen. Lack of fit ditunjukkan oleh nilai residual di dalam regresi. Dalam hal ini jika terjadi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi (nilai residual kecil atau nol) yaitu partisipasi penyusunan anggaran tinggi dan budaya organisasi juga tinggi, maka kinerja manajerial juga tinggi. Sebaliknya jika terjadi ketidaksesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi (nilai residual besar) yaitu

partisipasi penyusunan anggaran tinggi dan budaya organisasi rendah, maka kinerja manajerial akan rendah (Imam Ghozali, 2001).

H2 : Terdapat pengaruh kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi terhadap kinerja manajerial.

Hasil pengujian tersebut disajikan dalam output SPSS berikut:

Tabel 9

Hasil Output SPSS: Uji Hipotesis 2

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	256,151	1	256,151	7,014	,009 ^a
	Residual	4419,192	121	36,522		
	Total	4675,343	122			

a. Predictors: (Constant), KM

b. Dependent Variable: ABSRES_1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	7,283	2,803		2,598	,011
	KM	-,126	,048	-,234	-2,648	,009

a. Dependent Variable: ABSRES_1

Hasil menunjukkan bahwa koefisien variabel kinerja manajerial adalah negatif signifikan. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa variabel budaya organisasi dapat dianggap sebagai variabel moderating karena nilai koefisien parameternya negatif dan signifikan. Temuan dalam penelitian ini mendukung penelitian Bambang Supomo (1998) dan Tjahjaning Poerwati (2001).

4.8. Pengujian Hipotesis 3

Pengujian hipotesis 3 sama dengan pengujian terhadap hipotesis 2.

H3 : Terdapat pengaruh kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan motivasi kerja manajer terhadap kinerja manajerial.

Hasil pengujian tersebut disajikan dalam output SPSS berikut:

Tabel 10

Hasil Output SPSS: Uji Hipotesis 3

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	496,002	1	496,002	12,081	,001 ^a
	Residual	4967,775	121	41,056		
	Total	5463,778	122			

a. Predictors: (Constant), KM

b. Dependent Variable: ABSRES_1

— Coefficients ^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-10,134	2,972		-3,409	,001
	KM	,175	,050	,301	3,476	,001

a. Dependent Variable: ABSRES_1

Hasil menunjukkan bahwa koefisien variabel kinerja manajerial adalah positif signifikan. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa variabel motivasi tidak dapat dianggap sebagai variabel moderating, karena nilai koefisien parameternya positif dan signifikan. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Tjahjaning Poerwati (2001).

BAB V

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

5.1. Kesimpulan

Penelitian di bidang akuntansi manajemen telah menerapkan pendekatan kontinjensi selama lebih dari lima belas tahun (Bambang Riyanto 2001) dan memberikan bukti tentang faktor-faktor kondisional yang mempengaruhi efektivitas partisipasi penyusunan anggaran. Namun demikian penelitian-penelitian terdahulu masih menggunakan pendekatan interaksi yang mempunyai kelemahan yaitu terjadinya multikolinieritas. Kelemahan yang ada pada pendekatan interaksi tersebut menjadi pendorong dilakukannya penelitian ini dengan menggunakan pendekatan kesesuaian (residual) untuk menguji hipotesis 2 dan hipotesis 3. Hasil pengujian hipotesis (1) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja manajerial. Temuan ini mendukung hasil penelitian Stedry (1960), Bryan dan Locke (1967).

Berdasarkan hasil analisis data yang menguji tingkat kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi dalam peningkatan kinerja manajerial (hipotesis 2), hasil penelitian ini mendukung hipotesis yang diajukan tersebut. Budaya organisasi orientasi pada orang mempunyai tingkat kesesuaian yang tinggi sebagai variabel moderating (mempunyai pengaruh moderating) terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Temuan ini mendukung hasil penelitian Bambang Supomo (1998) yang menggunakan

pendekatan interaksi dan Tjahjaning Poerwati (2001) yang menggunakan pendekatan residual.

Hasil pengujian terhadap pengaruh motivasi (hipotesis 3), menunjukkan penolakan terhadap hipotesis tersebut. Motivasi mempunyai tingkat kesesuaian yang rendah sebagai variabel moderating (tidak mempunyai pengaruh moderating) terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial.

5.2. Keterbatasan

Penelitian ini seperti halnya penelitian-penelitian terdahulu masih memiliki sejumlah keterbatasan yang kemungkinan dapat menimbulkan gangguan pada hasil penelitian, diantaranya adalah dalam pemilihan sampel yang tidak acak, kemungkinan dapat mengurangi kemampuan generalisasi temuan yang dihasilkan oleh penelitian ini. Penentuan besarnya sampel atau responden penelitian terbatas pada para manajer yang bekerja di perusahaan jasa rumah sakit pemerintah pusat sehingga memberikan hasil yang berbeda dengan responden penelitian di perusahaan manufaktur.

Dalam metode pengumpulan data, penelitian ini hanya menggunakan metode *mail survey* melalui kuesioner. Kelemahan metode survei umumnya terletak pada *response rate* yang rendah dibandingkan dengan metode wawancara atau terlibat langsung dalam aktivitas perusahaan. Kelemahan lainnya dari metode tersebut adalah pada *internal validity*, misalnya pada penggunaan instrumen pengukuran kinerja manajerial *self-rating* (Mahoney dkk. 1963), cenderung menimbulkan *leniency bias* (kemurahan hati dalam menilai kinerja diri sendiri).

Keterbatasan lainnya adalah berkaitan dengan variabel motivasi yang menggunakan instrumen pengukuran dengan pendekatan model pengharapan (*expectancy models*) yang dipakai dalam penelitian ini, telah mendapatkan kritikan dari berbagai peneliti, karena model tersebut menunjukkan hubungan yang agak lemah antara usaha (*effort*) dengan kinerja (*performance*) (Ferris 1977), serta semakin meningkatnya pertanyaan tentang validitas instrumen yang digunakan dalam penelitian (Brownell dan McInnes 1986).

Pada pengujian hipotesis 1 yang menggunakan metode regresi berganda dengan bentuk interaksi, seperti yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa pendekatan tersebut memiliki kelemahan yaitu sangat rentan dengan masalah ekonometrik karena dampak bersama ditunjukkan sebagai bentuk multiplikatif dari variabel partisipasi penyusunan anggaran dan variabel kondisional pada kinerja. Ini berarti bahwa dalam model, satu (atau lebih) variabel bebas merupakan fungsi dari variabel bebas lainnya. Masalah ini sangat serius karena secara potensial masalah ini menghasilkan kerancuan dan sulit untuk dijabarkan. Meskipun demikian, penelitian ini dalam pengujian hipotesis 2 dan hipotesis 3, sesuai dengan saran Bambang Riyanto (2001) dan Tjahjaning Poerwati (2001) telah menggunakan pendekatan kesesuaian (*residual*), dimana dengan pendekatan ini memberikan hasil yang lebih realistik karena dapat mengungkapkan fenomena sesungguhnya yang disajikan dalam data, khususnya ketika ada lebih dari satu faktor kondisional. Selain itu pendekatan ini tidak memiliki masalah ekonometrik (*multikolinieritas*).

5.3. Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi rekomendasi bagi dunia praktek organisasi pada umumnya dan dalam praktek akuntansi manajemen pada khususnya, terutama berkaitan dengan penerapan partisipasi penyusunan anggaran. Faktor budaya organisasi dan motivasi kemungkinan menjadi faktor kondisional yang harus dipertimbangkan dalam rangka peningkatan efektivitas organisasi melalui partisipasi penyusunan anggaran. Faktor tersebut penting dalam kondisi era globalisasi yang penuh dengan ketidakpastian lingkungan.

Dengan mempertimbangkan keterbatasan yang ada, hasil penelitian ini diharapkan mendorong dilakukannya penelitian-penelitian di bidang akuntansi manajemen pada masa yang akan datang, terutama yang berkaitan dengan pendekatan yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian dan sampel penelitian. Pendekatan yang sering digunakan dalam penelitian terdahulu selain penelitian Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001) dan Tjahjaning Poerwati (2001) adalah pendekatan interaksi. Sedangkan pendekatan yang dipergunakan oleh Bambang Riyanto (1995, 1997 dan 2001) dan Tjahjaning Poerwati (2001) serta direkomendasikan oleh Dewar dan Werbel (1979), Van de Ven dan Drazin (1985), yang juga dipakai dalam penelitian ini (pendekatan kedua atau pendekatan residual) merupakan sebuah pendekatan yang mempunyai keunggulan seperti dikemukakan sebelumnya. Keterbatasan-keterbatasan dalam penelitian ini diharapkan dapat diperbaiki pada penelitian-penelitian yang akan datang, khususnya dalam penggunaan pendekatan untuk pengujian hipotesis yaitu pendekatan deviasi (pendekatan ketiga), yang belum digunakan dalam penelitian ini dan penerapan partisipasi penyusunan

anggaran di perusahaan jasa. Bagaimanapun pengaruh tingkat kesesuaian faktor budaya organisasi dan motivasi terhadap efektifitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial, masih perlu diuji kembali untuk menguji konsistensi hasil penelitian ini dengan penelitian-penelitian berikutnya, dengan mempertimbangkan pengaruh variabel kontinjensi lainnya, seperti *locus of control*, struktur, pelimpahan wewenang dan lain-lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budget on People*. Ithaca, NY : The Controllershship Foundation, Inc. Cornell University.
- Bambang Riyanto. 1995. "A Test of The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on Budgett Participation : A System of Fit Approach". *Makalah Simposium Nasional Akuntansi I Yogyakarta*.
- _____. 1997. "Strategic Uncertainty, Management Accounting and Performance : An empirical Investigation of A Contingency Theory at The Firm Level" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol. 1 No. 1. Februari. pp. 13-32.
- _____. 2001. Alternative Approach to Examining A Contingency Model In Accounting Research: A Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No.1 Februari. pp. 13-32.
- Bambang Supomo. 1998. *Pengaruh Struktur dan Budaya Organisasi Terhadap Efektifitas Partisipasi penyusunan anggaran Dalam Peningkatan Kinerja Manajerial Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*. Tesis. Universitas Gajah Mada Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi (Tidak dipublikasikan)
- Becker, S. and D. Green 1962. "Budgeting and Employee Behavior " . *Journal of Business*. October. pp. 392 – 402.
- Brownell, P. 1981. "Participation in the Budgeting Process, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*. Vol. LVI No. 4. October. pp. 844-860.
- _____. P. 1982a. "Participation in the Budgeting Process : When it Works and When it Doesn't". *Journal of Accounting Literatur*. Vol. 1. pp. 124-153.
- _____. P. 1982b. "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control". *The Accounting Review*. Vol. LVII No. 4. October. pp. 766-777.
- _____. P. and Hirst, M. 1986. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty". *Journal of Accounting Research*. Vol. 24. pp. 241-249.
- _____. P. and McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. LXI. No. 4. October. pp. 587-600.

- Bryan, J.F. and Locke E.A. 1967. "Goal Setting as a Means of Increasing Motivation, and Managerial Performance". *Journal of Applied Psychology*. June. pp. 274-277
- Cherrington, D.J. and Cherrington, J.O. 1973. "Appropriate Reinforcement Contingencies in the Budgeting Process". *Journal of Accounting Research*. (Supplement). pp. 225-253.
- Chow, C.W., Jean C.C., and William S.W. 1988. "Participative Budgeting: Effects of a Truth-inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review*. No. 1. January. pp. 111-122.
- Dunk, A. S. 1990. "Budgetary Participation, Agreement on Evaluation Criteria and Managerial Performance : A Research Note". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 15. No. 3. pp. 171-178.
- Gordon, G.G. 1991. "Industry Determinant of Organizational Culture". *Academy of Management Review*. Vol. 15. No. 2. pp. 396-415
- Govindarajan, V. 1985. "Linking Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol. 1. No. 1. Februari. pp. 13-32
- Gul, F.A., 1991. "The Effect of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Mager's Performance". *Accounting and Business Research*. pp. 57-61.
- Hanson, E.I. 1966. "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239-243.
- Hofstede, G. 1968. *The Game of Budget Control : How Live with Budgetary Standards and Yet be Motivated by Them*. Vangorcum Netherlands
- Holmes, S and Marsden, S. 1996. "An Exploration of the Espoused Organizational Cultures of Public Accounting Firm". *Accounting Horizons*. September. pp. 26-53
- Hood, J.N and Koberg, C.S. 1991. "Accounting Firm Cultures and Creativity Among Accountants". *Accounting Horizons*. September. pp. 12-20
- Imam Gozali. 2002. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. Edisi II. Badan penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Kenis, I. 1979. "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance" *Accounting Review*. October. pp. 707-721.

- Kotter, J.P. and Heskett, J.L. 1992. *Corporate Cultures and Performance*, Canada : Maxwell Macmillan.
- Lukka, K. 1988. "Budgetary Biasing in Organizations : Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organizations and Society*. Vol.13. pp. 281-301
- Luthans, Fred, 1998. *Organizational Behavior*, Boston Mc Graw – Hill.
- Mahoney, T. A., T.H. Jerdee and S.J. Carroll. 1963. Development of Managerial Performance : *A Research Approach*. OH Cincinnati, : Southwestern Publishing Co.
- Merchant, K. A. 1981. "The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. Pp. 813-828.
- Meschi, P.X. and Roger, A. 1995. "Cultural Context and Social Effectiveness in international Joint Ventures". *Management International Review*. Vol. 34. No. 3. pp. 197-215
- Mia, L. 1988. "Managerial Attitude, Motivation and Effectiveness of Budget Participation". *Accounting, Organizations and Society*. Vol 13. No. 5. pp. 465-475.
- Mia, L. and R.H. Chenhall, 1994. "The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness". *Accounting Organizations and Society* 19. pp. 1-13.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes : A Fields Study". *The Accounting Review*. April. pp. 274-284.
- Murray, D. 1990. "The Performance Effect of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioral Research in ACCOUNTING*. Vol 2. pp. 104-123.
- Nur Indriantoro. 1993. *The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions Lexington as Moderating Variables*. Ph.D. Dissertation. University of Kentucky.
- Sackmann, S.A. 1992. "Culture and Subcultures : An Analysis of Organizational Knowledge". *Administrative Science Quartely*. 37. pp. 140-161.

- Searfoss, D. G., and R. Monozka. 1973. Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to Achieve the Budget, *Academy of Management Journal* (Desember) : pp. 541-554.
- Schein, E.H. 1986. *Organizational Culture and Leadership*. San-Francisco : Jossey - Bass.
- Schiff, M., and Lewin, A. Y. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review*. April. pp. 259-269.
- Schuler, R.S., and J.S.Kim. 1976. Interactive Effect of Participation in Decision Making, the Goal Setting Process and Feedback on Employee Satisfaction and Performance, *Academy of Management Proceedings*. pp. 114-117.
- Shields, M.D. and Young, S.M. 1993. Antecedent and Consequences of Participative Budgeting : Evidence on the Effects of Asymmetrical Information". *Journal of Management Accounting Research*. Fall. pp. 265-280.
- Slamet Riyadi. 1998. *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Seminar Nasional Riset Akuntansi dan Bisnis Surabaya.
- Stedry, AC. 1960. *Budget Control and Cost Behavior*. Englewood Cliff, Inc. N.J. Prentice Hall,
- Tjahyaning Poerwati. 2001. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai variabel Moderating. Tesis Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.
- Van de Ven, A.H. dan R. Drazin. 1985. "The Concept of Fit In Contingency Theory" dalam Bambang Riyanto 2001. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*. Vol.1 No. 1 Februari. Pp. 13-22.